

## مبدأ الإفصاح المحاسبي ودوره في التحاسب الضريبي (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق)

م.م. فيصل سرحان عبود<sup>1</sup> ، م.م. صالح مهدي حمادي<sup>2</sup>  
<sup>1</sup>كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة ديالى ، كلية التربية للعلوم الانسانية - جامعة ديالى

### المستخلص:

ناقش البحث المتطلبات الأساسية المحددة في مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وقياس مستوى التزام الشركة المساهمة عينة البحث بمتطلباته وبيان أهمية مبدأ الإفصاح المحاسبي ودوره في تسهيل اجراءات التحاسب الضريبي للوصول الى نتائج فحص دقيقة وموضوعية تحقق العدالة المنشودة في احتساب الدخل الخاضع للضريبة.

الكلمات الافتتاحية : الإفصاح المحاسبي، التحاسب الضريبي.

### پوختی:

ئەم تۆیژینەووەیە باسی پێداویستیه بنەرەتیە دیاریکەرەکانی کرد لە بیرەباوەری ئاشگراکردنی ژمێرکاری لە لیستە داراییەکان. وەهەژمار کردنی ئاستی پابەندبوونی کۆمپانیا موساهیمەکە بە سامپلی پێداویستیهکانی تۆیژینەووەیەکە. وە دەرخیستی گرنگی بیروباوەری ئاشگراکردنی ژمێریاری و رۆلی لە ئاسانکردنی ریکارەکانی ئەژمارکردنی باج. بۆ گەیشتن بە ئەنجامی پشکنینیکی وورد و مەوزووعی تەواو کە پتوانییت بگاتە دادپەرەریەکی پێویست لە هەژمار کردنی ئەو داهاتانە باجی لەسەرە. یان (ئەو داهاتانە پەيوهسته به پیدانی باج).

### Abstract:

The research discussed the determination basic requirements in principle of accounting disclosure in the financial reports and measurement the level of commitment the contribution company (research sample) with it's requirements and clarification the important of principle of accounting disclosure and it's role in reengineering on procedure of tax to arrive to the results of and objective accurate examination achievement desired justice in calculation of taxable income.

### المقدمة:

الإفصاح المحاسبي هو أحد الأركان الرئيسية للأعلام المحاسبي ويُعد مبدءاً مهماً في إعداد القوائم المالية كونه من الأسس الرئيسية التي تركز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وهذه المبادئ تدعو إلى الإفصاح الكامل والشامل عن جميع البيانات والمعلومات المحاسبية لصالح المستفيدين من هذه المعلومات، وتمثل السلطة المالية أحد المستفيدين منها في عملية التحاسب الضريبي كأساس لإحتساب الوعاء الخاضع للضريبة. لذا أصبح من اللازم بيان أهمية مبدء الإفصاح المحاسبي في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المقدمة من قبل إدارات الشركات إلى السلطة المالية مما يؤدي إلى تسهيل إجراءات التحاسب الضريبي، ومن ثم التوصل إلى الوعاء الخاضع للضريبة وتحقيق العدالة الضريبية وقياس نتائج نشاط الشركات بأقل وقت، وجهد، ودون تكاليف إضافية على السلطة المالية للوصول إلى وعاء الضريبة المستحقة على الشركات.

### منهجية البحث The Research Methodology:

تعد منهجية البحث الخطوة الأولى التي توضح المسار العلمي الذي اختاره الباحثين، إذ سيتم من خلالها تناول مشكلة البحث وتحديد أبعادها كما سيتضمن أهمية البحث واستعراض الفرضية التي تم بناؤها وصولاً إلى الهدف المطلوب تحقيقه ومن ثم تحديد أسلوب البحث وعينه مع بيان المدة التي يقع ضمنها البحث ووسائل جمع البيانات التي ستستخدم في إعداد البحث وتتكون من :-

### مشكلة البحث The Research Problem:

تكمن مشكلة البحث في السؤال الآتي:

هل ان ضعف التزام إدارات بعض الشركات بمبدء الإفصاح المحاسبي عند تقديم قوائمها المالية إلى السلطة المالية على وفق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعتبر سبباً رئيسياً في زيادة التعقيد والروتين في إجراءات التحاسب الضريبي وعدم التوصل إلى الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة؟

### أهمية البحث Importance of The Research:

تأتي أهمية البحث من أهمية القوائم المالية لمستخدميها ومنها السلطة المالية المعدة على وفق متطلبات مبدء الإفصاح المحاسبي، وأثرها في تسهيل إجراءات التحاسب الضريبي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وسرعة إنجاز عمليات التحاسب الضريبي في الوقت المناسب وبجهد أقل ودون تكاليف إضافية.

### أهداف البحث The Research Objectives:

يسعى البحث إلى تحقيق ما يأتي:

1. بيان أهمية ودور مبدء الإفصاح المحاسبي في تسهيل عملية التحاسب الضريبي.
2. بيان مدى التزام إدارات الشركات بالإفصاح الكافي والعرض الكافي والملائم للسلطة المالية مما يجعل القوائم المالية تمثل بصورة حقيقية الدخل الخاضع للضريبة.

### فرضية البحث The Research Hypothesis:

يسعى البحث إلى اختبار الفرضية التالية: ((ان ضعف التزام بعض الشركات بمبدء الإفصاح المحاسبي للمعلومات الواردة في القوائم المالية يؤدي إلى تضليل عمل المضمن الضريبي ومن ثم تعقيد إجراءات التحاسب الضريبي.))

### أساليب جمع البيانات:

أ. الجانب النظري: اعتمد الباحثين في جمع البيانات والمعلومات ذات العلاقة بموضوع البحث على مجموعة من القواعد المحاسبية والقوانين والأنظمة والتعليمات العراقية، والمراجع العربية، والأطاريح والرسائل الصادرة من الجامعات العراقية والعربية.

ب. الجانب التطبيقي: اعتمد البحث على القوائم المالية لمصرف الاقتصاد شركة مساهمة خاضعة للتدقيق الخارجي من قبل مراقب الحسابات والمقدمة للسلطة الضريبية في قسم الشركات للسنة 2013 التقديرية.

## المبحث الاول

دور الإفصاح المحاسبي في عملية التحاسب الضريبي.

المطلب الاول: الإفصاح المحاسبي.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي.

يلعب الإفصاح المحاسبي دوراً مركزياً هاماً سواء في نظرية المحاسبة أو في الممارسات المحاسبية ولقد لقي هذا المفهوم اهتماماً كبيراً من قبل المجاميع المهنية المحاسبية، ويتمحور حول توفير المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة مصدر البيانات (مطر والسويطي، 2012، 339). وكذلك يشير إلى إتباع سياسة الوضوح الكامل وبيان جميع الحقائق المالية المهمة التي تعتمد عليها الأطراف المهمة بالمشروع، بمعنى أن تتضمن القوائم المالية المعلومات والملاحظات والتحفظات المرافقة لكل المعلومات الخاصة بالشركة لتجنب تضليل تلك الأطراف، وفي هذا السياق هناك مستويين للإفصاح هما:

**المستوى المثالي للإفصاح:** هو نتيجة التقارير المالية المعلنة بأكثر تفصيلاً، ودقة، ومصداقية، والمستوى الممكن من الإفصاح: هو الذي يوازي بين الفائدة المتحققة من المعلومات وكلفتها "الجدوى الاقتصادية". (محمد، 2012، 13).

وقد عرف كُتاب وباحثون الإفصاح المحاسبي بمفاهيم كثيرة فمنهم من عرّفه بأنه شمول التقارير المالية على المعلومات اللازمة جميعها لإعطاء صورة واضحة وصحيحة لمستخدمي هذه التقارير عن الوحدة الاقتصادية (الشيرازي، 1990، 322). وعرف أيضاً هو اصدار بيانات مالية شاملة ومتكاملة ومحضرة وفق أسس ومعايير معلومة سلفاً ليتمكن القارئ من فهمها بشكل واضح تمكنه من اتخاذ القرارات المناسبة (القريشي، 2011، 138).

**ثانياً: أهمية الإفصاح المحاسبي.**

تعتبر القوائم المالية المنشورة مصدراً مهماً ومناسباً لاتخاذ القرارات الرشيدة ورسم السياسات لجميع الأطراف المعنية، ولكي تكون ذات فائدة اعلامية قصوى، قد اشترطت المنظمات المهنية توافر الوضوح المناسب فيها، باعتبارها على جانب كبير من الأهمية حيث ان أحد السبل المهمة نحو توصيل أكبر قدر ممكن من المعلومات عن المركز المالي ونتائج الأعمال (ابو زيد، 2009، 50). لذا يعد الإفصاح المحاسبي اطاراً عريضاً لدرجة يعتقد معها بانها تتضمن كل مجالات القوائم المالية لذا يهدف الإفصاح المحاسبي الى اشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية مما أدى الى الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الإفصاح المحاسبي، وهذا الاهتمام لم يأتي من فراغ، إذ أن العديد من الأطراف الخارجية والمساهمين تعتمد وبشكل كبير على ما تنشره الشركات من معلومات محاسبية في قوائمها المالية (ابراهيم والظاهر، 2011، 119).

**ثالثاً: أنواع الإفصاح المحاسبي.**

هناك أنواع مختلفة من الإفصاح المحاسبي يتم توضيحها وكما يلي:

أ. **الإفصاح الكامل أو التام:** هو ضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (الرمحي وآخرون، 2010، 31).

ب. **الإفصاح الكافي:** ويمثل الحد الأدنى من الإفصاح عن المعلومات من الواجب توافره في البيانات المالية لكي تكون واضحة عند اتخاذ القرارات المختلفة (القريشي، 2011، 140).

ج. **الإفصاح العادل:** هو أن تكون المحاسبة والمعلومات الأخرى غير متحيزة وموضوعية أي هناك معاملة متكافئة لكافة متخذي القرار والمستخدمين المرتقبين (لطي، 2006، 524).

**رابعاً: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي.**

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات الآتية: (مطر والسويطي، 2012، 345)

1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.

2- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.

3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

4- تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

5- توقيت الإفصاح عن البيانات المالية.

#### خامساً: متطلبات تحقيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات.

يتحقق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات بوجود متطلبات تفرض على الشركات، والتي ينبغي الالتزام بها عند إعدادها، وتقديمها لقوائمها المالية. ومن هذه المتطلبات هي القواعد المحاسبية العراقية حيث أن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية تبنى إصدار مجموعة من القواعد المحاسبية ومنها:

- القاعدة المحاسبية رقم (6) لسنة 1995، والمتعلقة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتقارير المالية، والسياسات والطرائق المحاسبية. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، القاعدة المحاسبية رقم 6: 1995).
- القاعدة المحاسبية رقم (10) لسنة 1998، التي تسعى للإفصاح عن القوائم المالية للمصارف، والوحدات الإقتصادية التي تمارس نشاطاً مماثلاً، وتوفير المعلومات الملزمة والواضحة عن أوضاعها المالية، و نتائج نشاطها والإفصاح وتوحيد المعايير المحاسبية للقياس المستخدمة من قبل المصارف (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، القاعدة المحاسبية رقم 10: 1998).
- القاعدة المحاسبية رقم (13) لسنة 2001، والتي تسعى إلى تحديد الوعاء الضريبي، ووصف المعالجات المحاسبية لضريبة الدخل، وكيفية عرضها في القوائم المالية والإفصاح عن الإجراءات المتعلقة بها (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، القاعدة المحاسبية رقم 13: 2001).

#### المطلب الثاني: التحاسب الضريبي.

##### أولاً: مفهوم عملية التحاسب الضريبي.

إن عملية التحاسب الضريبي في العراق هي عملية تقاطع بين بيئتين مختلفتين من ناحية الالتزام بالقوانين والمبادئ المحاسبية والوعي الضريبي، وأن نجاح عملية التحاسب يترتب عليه الإلمام بعناصر هاتين البيئتين ومتغيراتها وتشمل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية. فالبيئة الداخلية يقصد بها السلطة المالية والمتمثلة بالهيئة العامة للضرائب وأحد عناصرها الفعالة هو (المخمن) وهو شخص طبيعي موظف حكومي يمثل بالقانون السلطة المالية وحائز على شهادة في مجال العمل بالإضافة إلى الخبرة العالية ويكون مؤهلاً لإنجاز عملية التحاسب الضريبي مع المكلفين ويمتاز المخمن بالخبرة المهنية والعلمية العالية في مجال العمل وله حقوق وعليه التزامات، وتعمل هذه البيئة لتحقيق أهدافها المتمثلة بجباية الضرائب لصالح الخزينة.

أما البيئة الخارجية: المتمثلة بالمكلفين وهم أنواع أشخاص طبيعيين أو معنويين (شركات) يفرض عليهم القانون دفع جزء من دخلهم السنوي الضريبة ويتمتع هذا العنصر بقلّة الوعي الضريبي وعدم الالتزام بالقوانين ومحاولته لعدم أظهار دخله الحقيقي والتهرب الضريبي، ومن الواجبات المترتبة على المكلف التي ألزمها القانون الضريبي هي الالتزام بمسك الدفاتر المحاسبية وتقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد مرفقاً بالتقارير المالية للمكلف. إن عملية التحاسب الضريبي تمتد لتشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تحقيق الضريبة وتحصيلها وتوقيتاتها وشروطها وغير ذلك من مسائل كثيرة تقع ضمن إطار إجراءات التحاسب الضريبي بين السلطة المالية والمكلف (أمين، 2000: 51).

##### ثانياً: الفحص الضريبي.

يقصد بالفحص الضريبي هو المرحلة الأساسية والفنية من مراحل عمل السلطة المالية، ونوع من أهم أنواع فحص الحسابات لأغراض خاصة أن هذه المرحلة يقوم بها الفاحص الضريبي كما يقوم بها المحاسب والمراجع بصفته خبيراً في شؤون الضرائب تمهيداً لاعتماد الإقرار الضريبي للمنشأة أن هذا المفهوم يفرض أن الضريبة على الأرباح الثابتة تحدد من واقع الإقرار الضريبي المقدم من المكلف ويعتبر هذا الإقرار بالضريبة التزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسديد الضريبة من واقع هذا الإقرار (الجراوي والعنكي، 2013: 129). وقد وردت تعريفات كثيرة للفحص الضريبي نذكر أهم التعاريف بالفحص الضريبي على أنه البحث، والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي الذي تقدمه الوحدة الإقتصادية إلى المخمن الضريبي بغية صدق تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة العمليات ومتطلبات المحاسبة الضريبية (سلامه، 2003: 66).

كما عُرِف هو فحصاً للقوائم المالية للمكلفين (طبيعيين أو معنويين) التي سبق وأن تمت صياغتها ونشرها فحصاً انتقائياً وبدقة في ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم "الكشوفات التحليلية" من أجل الوصول للمركز المالي في لحظة زمنية معينة، والى نتيجة الأعمال الحقيقية في تلك الفترة المالية، والتأكد من كل ذلك قد جرى تطبيقاً لنصوص القوانين الضريبية" (الجنابي، 2009: 244).

لذا فإن الفحص الضريبي يستمد أهميته من تحقيق الأهداف المنشودة من عملية فحص التقارير المالية أو ملفات المكلفين فحصاً إنتقائياً، وبدقة من كافة جوانبها للتأكد من سلامتها لحالات الغش والتهرب الضريبي التي يقوم بها المكلفين، وذلك بغية التوصل إلى الربح الضريبي الحقيقي نسبياً، أو في محاولة لغرض التقرب منه أو بغية الوصول إلى مؤشر يفيد العملية التخمينية التي سيقوم بها المخمن بعدئذ (الكعبي، 2008: 348). وبهذا فإن الفحص الضريبي يتحقق في كل المراحل التي يتم بها التحاسب الضريبي من خلال موظفي السلطة المالية وخاصة عند تقديم المكلفين لتقاريرهم الضريبية في مرحلة التقدير للدخل الضريبي وذلك بعد انقضاء المدة المحددة لذلك، وتمارس السلطة المالية عند اجراء الفحص الضريبي مجموعة من الصلاحيات يمنحها القانون منها:

- أ- المعاينة: وذلك بالانتقال الى محل عمل المكلف من خلال معاينة النشاط الذي يقوم فيه المكلف، وفي هذه المرحلة تتمتع السلطة المالية بسلطات تقديرية واسعة فلها استخدام أية وسيلة تساعد في اجراء المعاينة.
- ب- مناقشة المكلف: وذلك استكمالاً للمعلومات التي تحتاجها السلطة المالية وتوجيه الأسئلة سواء كانت تحريرية أم شفوية كذلك طلب الايضاحات التي تراها ضرورية السلطة المالية.
- ج- سلطة الاطلاع: للسلطة الضريبية سلطة الاطلاع على دفاتر ومستندات المكلف لدى أي جهة كانت بقصد تقدير الضريبة والاطلاع يمثل مرحلة الفحص المستندي للتأكد من صحة الاقرار المقدم من قبل المكلف (البدراي، 2012، 313).

ومن هنا نستطيع أن نؤكد ان الفحص الضريبي ما هو الا دراسة وتحليل وتقييم للقوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات الشركة محل الفحص ارتكازاً على القواعد المقررة في التشريع الضريبي العراقي وفقاً للقواعد والأصول والمبادئ والسياسات المحاسبية المألوفة والمتعارف عليها مهنياً بغية التأكد من صحة صافي الربح بالأقرار الضريبي المعد من المكلف والمعتمد من المحاسب والتأكد من سلامة الضرائب المتحققة وفقاً لهذا الاقرار وذلك في حالات الأقرارات المقدمة من المكلفين أو لتحديد الإيراد الموضوعي والعادل والدقيق للربح أو الإيراد الخاضع للضريبة تمهيداً لأحتساب الضريبة المستحقة على المكلف أو المنشأة محل الفحص وكل ذلك خلال فترة معينة (الجباوي والعنكي، 2013، 131).

### ثالثاً: إجراءات الفحص الضريبي.

ويمكن تعرف الإجراءات على أنها تصرفات وممارسات محددة يجب أداؤها لتحقيق النشاط وهناك أجماع على أنه من الصعوبة بمكان إيجاد إجراءات موحدة يمكن أتباعها في كافة العمليات كون الإجراءات تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق هدف ما ويلخص لهذه الإجراءات برنامج خاص ومن ثم فهي متغيرة بتغير هدف العملية (شويلية، 2009، 28)، ويقوم المخمن بمجموعة من الإجراءات عند قيامه بالفحص الضريبي على حسابات المكلفين المقدمة للفحص، وهذه الإجراءات هي: (مسعود، 2010، 41-43).

#### 1. طلب التأييد:

ويقصد بها تأييد صحة الأرصدة من قبل أصحابها، أي من العملاء والمجهزين والجهات الحكومية التي قامت بعملية الصرف، فيفترض أن ترسل هذه التأييد إلى المخمن مباشرة، من غير الحاجة إلى طلبها، كما في التصاريح الكمركية التي ترسل من الهيئة العامة للكمارك إلى دائرة الضريبة مباشرة وتتضمن استيراد المكلفين، وقد ألزم قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل المكلف الخاضع للضريبة بأن يقدم إلى السلطة المالية كافة البيانات والمعلومات التي تراها الهيئة ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون.

#### 2. الملاحظة:

ويقصد بها الدراسة والتعمن من قبل الفاحص الضريبي لمجموعه من الأدلة والوقائع المتوافرة لديه وصولاً إلى الدخل الحقيقي ومنها:

- طبيعة المكلف هل هو شخص طبيعي أم معنوي.
- طبيعة النشاط الاقتصادي وحجمه، إذ كلما كان المكلف ذا نشاط اكبر ينظر إليه بأهمية اكبر.
- تاريخ المكلف الضريبي وهل توجد عليه مخالفات سابقة.
- هل المكلف مسجل أم غير مسجل.
- الإطلاع ميدانياً على نشاط المكلف (علي، 2008، 47).

### 3. الفحص الفعلي للوثائق والمستندات:

يقوم المخمن الضريبي بفحص السجلات والمستندات والدفاتر والمراسلات فحصاً دقيقاً، والتأكد من أن المستندات موثقة فيما يتعلق بالمصاريف، والتأكد من حقيقة الإيرادات، فقد تكون هنالك أنشطة تجارية عرضية بالنسبة للشركات، والمستندات تختلف باختلاف مصدرها، فالمستندات الخارجية المرسله من الغير يكون لها قوة إثبات اكبر من المستندات الداخلية المعدة من الإدارة، والمستندات التي يحصل عليها المخمن الضريبي بجهوده وبطريقته الخاصة ونتيجة الإطلاع على سجلات الغير تكون ذات قوة في الإثبات اكبر من المستند المرسل إلى المكلف من الغير.

### 4. التحقق:

تعد وظيفتا الفحص والتحقق وظيفتين مهمتين بالنسبة للمخمن الضريبي تمكّنه من إبداء الرأي بشأن الغرض المطلوب فحصه، وتتم عملية التحقق بالنسبة للمخمن عن طريق إيفاد من يمثل الإدارة الضريبية بأمر تحريري في أي وقت مناسب لزيارة مقرات عمل المكلف، وفحص الحسابات والمستندات العائدة له وعلى المكلف أن يبدي التسهيلات لانجاز مهمة ممثل السلطة الضريبية. (الكبيسي 2006، 36).

### 5. الاستفسار:

هذا الإجراء كثيراً ما يتبعه الفاحص الضريبي في الاستفسار من المكلف عن بعض القضايا غير الواضحة والأرقام المبالغ فيها، وذلك لغرض أخذ صورة واضحة عن حقيقة الأرقام الواردة في الحسابات.

### 6. التحليل:

ويقصد به اعتماد أساليب التحليل المالي عند قراءة البيانات المحاسبية للمكلف، ومن هذه الأساليب المقارنة للقوائم المالية، والاعتماد على النسب المالية، كنسبة صافي الربح إلى المبيعات، أو نسبة صافي الربح إلى رأس المال.

### 7. الاحتساب:

ويقصد به العمل الحسابي الذي يقوم به المخمن للتحقق من صحة الاحتساب، كما لو قام باحتساب قوائم المبيعات، والاستخدام الأكثر شيوعاً للاحتساب يتمثل بالاحتساب المادي والفعلي للمواد المادية الملموسة. أما بالنسبة للفاحص الضريبي الذي يقوم بعملية الاحتساب للحسابات المقدمة إليه أي تحويل الأرقام للقيمة الواردة فيه إلى كميات، فإذا اكتشف خطأ في إحدى الوحدات التي يحتويها الحساب يشير إلى عدم توازنها فعليه أن يتعمق في فحصه لأنه قد يتوصل إلى حالة خلل في حسابات المكلف وبياناته، وعليه فإن تلك الفحوصات توصلنا إلى الربح الضريبي السليم.

### 8. المقارنة:

يقوم الفاحص الضريبي بعمل مقارنة لحسابات الوحدة الاقتصادية لمدتين متتاليتين أو أكثر، أو مقارنة حسابات تلك الوحدة الاقتصادية مع أخرى مماثلة في النشاط والظروف، ومن ثم فإن المقارنات تعد وسيلة من وسائل الحصول على أدلة إثبات للحصول على المؤشرات بخصوص عملية الفحص (علي، مصدر سابق، 49).

### المطلب الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في عملية التحاسب الضريبي.

لا يمكن تجاهل العلاقة بين المحاسبة والسلطة المالية، لأن المحاسبة تؤثر في ضريبة الدخل في تحديد مقدار الضريبة، وهنا تتحقق فائدة كبيرة إذا كان الدخل الضريبي قريباً من مقدار الدخل المحاسبي المتحقق وفق المبادئ المحاسبية ومنها مبدأ الإفصاح المحاسبي والذي يظهر أثره من خلال ما يضيفه من مصداقية (موثوقية)، وتحسين درجة الشفافية والوضوح للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية المقدمة من قبل المكلف، وبما أن مصداقية المكلف يستدل بها في العرض العادل للمحتوى المعلوماتي من خلال الإفصاح المحاسبي، فإنها تُعد عاملاً مؤثراً في تحقيق الفحص الضريبي العادل. فالمعلومات المحاسبية ما هي إلا رسالة توجه إلى المخمن أو الفاحص الضريبي تحمل في مضمونها الترجمة الفعلية لنشاط المكلف في الفترة الضريبية، ومفسرة للمعالجات المحاسبية لعمليات الأنشطة من خلال العرض الأمين، والمحايد، للمحتوى الإعلامي للقوائم المالية. ونظراً لما يحتله صدق المعلومات من أهمية بالغة في تحقيق المنفعة لمستخدمي القوائم المالية بكافة أنواعها، ومنهم السلطة المالية، وتزداد أهميتها للسلطة المالية لأنها عاملاً مهماً في تحسين العلاقة بين المكلف والمخمن أو الفاحص الضريبي، وان مصداقية المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المرافقة بالإقرار الضريبي تترجم مصداقية الشركات وتسهم كثيراً في نجاح عملية



الفحص الضريبي، واعتبارها شرطاً أساسياً للتحاسب الضريبي من واقع الدفاتر المحاسبية المنتظمة وفق القانون الضريبي(حمد،2007:14).

وأن عدم مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة إلى السلطة المالية يؤدي إلى فقدان أهم خاصية لعوامل النجاح، وفي أي نظام ضريبي متطور وهي خاصية الثقة بين طرفي عملية التحاسب الضريبي. وبما المخمن أو الفاحص الضريبي هو القائم بقياس وتحديد قيمة الوعاء الضريبي بناء على نتائج وظيفة الإفصاح والعرض للمعلومات المحاسبية من خلال التقارير المالية. لذا يتضح دور الإفصاح المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي والذي يشترط في هذا التحديد أن يكون في إطار المعايير والقواعد المحاسبية، لغرض تعزيز مزيد من المصداقية في المعلومات المحاسبية لتعزيع العلاقة التحاسبية الضريبية بين المكلف والمخمن أو الفاحص الضريبي. ولما كان مفكرو المحاسبة الضريبية ينادون بإصلاح ضريبي شامل. فإن مصداقية المكلف عن طريق إفصاح محاسبي كامل(الشفافية) هي العامل المؤثر في منظومة الإصلاح، ويعبر عن المصداقية عن طريق المحتوى الإعلامي للقوائم المالية كمرققات تُدعم صحة أو عدم صحة الإقرار الضريبي، وكلما زادت درجة مصداقية المكلف في عرضه للمعلومات المحاسبية التي تحتويها تقاريره المالية كمرققات للإقرار الضريبي، كلما تحققت الجودة في الفحص الضريبي، وعززت دور الإفصاح المحاسبي في التحديد العادل لقيمة الوعاء الضريبي(الغانمي،2009:66).

وبناءً على ما تقدم نلاحظ دور مبدأ الإفصاح المحاسبي للشركات في تعزيز الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية من خلال عدالة المعلومات التي تقدمها تلك الشركات للسلطة المالية من أجل تسهيل إجراءات عملية التحاسب الضريبي، ولكي يتم معرفة مستوى التزام إدارات الشركات بمبدأ الإفصاح المحاسبي ودوره في تسهيل إجراءات التحاسب الضريبي ويتم ذلك من خلال تحليل بعض القوائم المالية للشركة عينة البحث في الجانب التطبيقي.

#### المبحث الثاني: دراسة وتحليل واقع الإفصاح المحاسبي للشركة عينة البحث.

يتم دراسة القوائم المالية لمصرف (الاقتصاد) شركة مساهمة خاصة وبيان مدى التزام الشركة بمبدأ الإفصاح المحاسبي وفق القواعد المحاسبية العراقية، ودورها في تسهيل عملية التحاسب الضريبي.

#### أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة في 1999/1/3 برأس مال قدره (200) مليون دينار عراقي مدفوع بالكامل. وهدف الشركة المساهمة في التنمية الاقتصادية.

#### ثانياً: تاريخ مراجعة الشركة للهيئة العامة للضرائب:

راجعت الشركة الهيئة العامة للضرائب بعد انتهاء الفترة القانونية في 5/31 وقدمت القوائم المالية والمدققة من قبل مراقب الحسابات للسنة التقديرية 2013 لغرض التحاسب الضريبي .

جدول رقم (1) يمثل الميزانية العمومية كما هي في 2012/12/31

رقم الدليل	اسم الحساب	السنة 2012	السنة 2011
	الموجودات		
18	النقود	136878175913	149286950479
15	الاستثمارات المالية	4448976397	4249279065
14	الائتمان النقدي	166721763468	150998888883
16	المدينون	138482721792	42306926605
	مجموع الموجودات المتداولة	446531637570	346842045032
11	الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	97085519695	45791895404
	مجموع الموجودات	543617157265	39263394436

692561357418	1370883230989	التزامات العملاء لقاء العمليات الجارية	118
144.643.049.216	614.981.629.522	المجموع الكلي	
		مصادر التمويل طويلة الأجل	
261950650468	366676207471	حسابات جارية وودائع	25
9869392148	22720811780	الدائنون	26
		المصادر الثابتة	
100.000.000.000	100.000.000.000	راس المال المدفوع	211
9476500000	20819500000	التخصيصات	22
12237397820	33400638014	الاحتياطي	21
121713897820	154220138014	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل	
392633940436	543617157265	مجموع مصادر التمويل	
692561357418	137883230989	التزامات الشركة لقاء العمليات الجارية	29
1085195297854	191450388245	المجموع	

جدول رقم (2) يمثل حساب الأرباح والخسائر والتوزيع وكما هي عليها 2012/12/31

رقم الدليل	اسم الحساب	دينار 2012	دينار 2011
4	الإيرادات		
43	إيرادات النشاط الجاري	8047158	7146997
44	إيراد العمليات المصرفية	67923896656	3067379961
46	إيراد الاستثمارات	237698382	422119955
	مجموع إيرادات النشاط الجاري	68242066617	31165346913
	مصروفات النشاط الجاري		
35-34	المصروفات الإدارية	1942659018	1131142474
33-31	مصروفات العمليات المصرفية	17768634619	5261293841
	الاندثار والإطفاء	2956111001	1646735283
	مجموع مصروفات النشاط الجاري	4145404638	18219071598
	فائض العمليات الجارية	28096661979	1294625315
43	الإيرادات التحويلية والأخرى		
48	إيرادات تحويلية	807000	807500
49	الإيرادات الأخرى	148675910	82028083
	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى	149482910	82835583
38	المصروفات التحويلية	739836471	632665834



450174228	661448920	المصروفات الأخرى	39
1082840062	1401285391	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى	
11946270836	26844859498	فائض النشاط الجاري ويوزع كالتالي:	
1958441852	5681619304	15% ضريبة الدخل	
499391449	1058162009	5% احتياطي إلزامي	
9488437535	20105078185	الفائض القابل للتوزيع	
11946270836	26844859498	المجموع	

### ثالثاً: الإفصاح في القوائم المالية.

تمت دراسة القوائم المالية المقدمة لأغراض التحاسب الضريبي للتعرف على مدى الإفصاح فيها وفق القواعد المحاسبية العراقية وكالتالي:

#### 1. الإفصاح في الميزانية العمومية:

أن الشركة قدمت الميزانية العمومية موضحاً فيها ما تملكه من موجودات وما يترتب عليها من مطلوبات خلال فترة زمنية معينة. وتم إعدادها وفقاً لمتطلبات الفقرة رقم (13) من القاعدة المحاسبية المحلية رقم (10)، ولمعرفة الإفصاح في البنود الظاهرة للميزانية العمومية، سيتم دراستها وتحليلها لمعرفة مدى التزام الشركة عينة البحث بمبدأ الإفصاح المحاسبي:

أ. **الموجودات الثابتة:** تم الإفصاح عن القيمة الدفترية لها بعد تنزيل الاندثار في أصل الميزانية العمومية للشركة بشكل إجمالي، أما التفاصيل تم الإفصاح عنها في كشف ملحق بالبيانات المالية يسمى كشف الموجودات الثابتة، وفقاً لما جاءت به الفقرة (2/15) من القاعدة المحاسبية رقم (10).

ب. **النقدية:** قامت الشركة بالإفصاح عنها وبشكل إجمالي في أصل الميزانية العمومية للشركة، ومن ثم الإفصاح عن تفاصيلها في كشف ملحق يسمى كشف النقود، وفقاً لما جاءت به الفقرة (9/15) من القاعدة المحاسبية رقم (10).

ت. **الاستثمارات المالية:** تم الإفصاح عن الاستثمارات المالية وبشكل إجمالي في أصل الميزانية العمومية للشركة، وقد تم اظهار تفاصيل هذا الاستثمارات في كشف مرفق بالقوائم المالية يسمى كشف الاستثمارات المالية، والذي يظهر كل انواع الاستثمارات ( الاستثمارات الزراعي والصناعي والسياحي والغذائي والاستثمارات المالية الطويلة الأجل والقصيرة الأجل ) وهذا ما جاءت به الفقرة (7/15) من القاعدة المحاسبية رقم (10).

ث. **مشروعات تحت التنفيذ:** لم يتم الإفصاح عن هذا الحساب في أصل الميزانية العمومية عن مشروعات تحت التنفيذ، فضلاً عما اظهرته الشركة من تفاصيل عن هذا الحساب في كشف ملحق بالقوائم المالية يسمى كشف المشروعات تحت التنفيذ، وهذا يتفق مع متطلبات الفقرة (3/15) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم (10).

ج. **المخصصات:** قامت الشركة بالإفصاح عن هذا الحساب بشكل إجمالي في أصل الميزانية العمومية للشركة، وفقاً للفقرة رقم (11) من القاعدة المحاسبية رقم (13)، لكن لم يتم إعداد كشف ملحق بالقوائم المالية مختص بالتخصيصات وهذا مخالف لما جاءت به الفقرة رقم (12/15) من القاعدة المحاسبية رقم (10).

ح. **رأس المال:** تم الإفصاح عن رأسمال الشركة المدفوع بالكامل في أصل الميزانية العمومية للشركة، أما التفاصيل هذا الحساب فتم الإفصاح عنها بكشف ملحق بالقوائم المالية يسمى كشف رأس المال وهذا يتفق مع ما جاءت به الفقرة (10/15) من القاعدة المحاسبية رقم (10).

#### 2. الإفصاح عن قائمة الدخل :

قامت الشركة بتقديم كشف الأرباح والخسائر الذي يظهر فيه نتائج النشاط المالي للشركة، وذلك عن طريق مقارنة الإيرادات الإجمالية والمصروفات الإجمالية والفرق بينهما هو فائض النشاط الجاري، الذي يُعد نقطة البداية بالنسبة للمخمن الضريبي للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة واحتساب مقدار الضريبة عليه. ولقد قامت الشركة عينة البحث في الإفصاح عن حسابي الأرباح والخسائر والتوزيع كما يأتي:

أ.الإيرادات:

لقد تم الإفصاح عن تفاصيل الإيرادات في أصل كشف الأرباح والخسائر بحسب طبيعة كل نوع من انواع الإيرادات إلى (إيراد النشاط الخدمي ، إيراد تحويلية، إيرادات أخرى). وقد تم تقديم عدد من الكشوفات الملحقة بالقوائم المالية التي توضح فيها تفاصيل الإيرادات وبحسب مصادرها كافة، وهذا ما يتفق مع ما جاءت به الفقرة (13/15) من القاعدة المحاسبية رقم (10).

#### ب.المصروفات:

تم الإفصاح عن بنود المصروفات في أصل كشف الأرباح والخسائر، وبشكل إجمالي بحسب طبيعتها إلى (مصروفات النشاط الجاري، المصروفات التحويلية، المصروفات الأخرى). كما تم الإفصاح عن بنود هذه المصروفات بشكل أكثر تفصيلاً في الكشوفات المرفق بالقوائم المالية، وهذا ما يتفق مع ما جاءت به الفقرة رقم ( 14/15) من القاعدة المحاسبية رقم (10)، ومتطلبات الفقرة (9) من القاعدة المحاسبية رقم (13).

#### ت.صافي الربح أو الخسارة :

تم الإفصاح عن صافي الربح أو الخسارة وعرضه في أصل حساب الأرباح والخسائر للشركة، وكيفية توزيعه، وهذا يتفق مع ما جاءت به الفقرة (13) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم (10). وقد أظهر حساب الأرباح والخسائر للشركة صافي ربح وكما موضح في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (3)

الإيرادات والمصروفات الجارية وصافي الربح بموجب القوائم المقدمة للمصرف بالمبالغ بالدينار

الإيرادات	68391549527
المصروفات	41546690029
صافي الربح	26844859498

#### 3. الإفصاح عن الكشوفات التحليلية المرفقة بالقوائم المالية:

تُعد الكشوفات جزءاً مكملاً للقوائم المالية إذ تعطي للمخمن (الفاحص) الضريبي معلومات إضافية عن القوائم المالية وتفصيلات للمبالغ الإجمالية الظاهرة في تلك القوائم وقدمت الشركة الايضاحات التالية:

الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد ونشر القوائم المالية، وهذا يتفق مع الفقرة (12) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم (10). تقديم مجموعة من الكشوفات المرفقة بالقوائم المالية التي توضح تفاصيل كل من فقرات قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) وقائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) وبعض الكشوفات الأخرى مثل (كشف إجمالي القيمة المضافة، كشف توزيع إجمالي القيمة المضافة)، ماعدا كشف التخصيصات وهذا مخالف مع ما جاء بالفقرة (14) من القاعدة المحاسبية العراقية (10)

وكذلك قامت الشركة بإعداد وتقديم كشف تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل والذي يتم بموجبه الإفصاح عن مبلغ الضريبة المستحقة والتي ينبغي على الشركة احتسابها على وفق الفقرة (15) من القاعدة المحاسبية (13).

#### رابعاً: إجراءات التحاسب الضريبي.

قد تبين ومن خلال مذكرة التخمين قد تم تقدير الشركة تقديراً احتياطياً للسنة 2013 التقديرية. بعد دراسة القوائم المالية للشركة، وتحليل مستوى الإفصاح الوارد فيها للبنود التي تثبت نشاط الشركة، ومركزها المالي، بأن هناك ضعف في الإفصاح الوارد بالقوائم المالية ولا سيما ما يتعلق بالإفصاح عن المصروفات. إذ ظهر بأن هناك بعض المصاريف غير حقيقية وغير معززة (موثقة) بالمستندات الثبوتية التي تثبت صحة هذه المصاريف. مما أدى بالفاحص الضريبي بمطالبة الشركة بتقديم التايدات التي تثبت صحة الأرقام والتي يفترض على الشركة ترسلها إلى المخمن دون الحاجة إلى طلبها من قبل المخمن كما هو منصوص عليه في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل لفي قوائمها، وأما من أدلة ثبوتية، وكشوفات تحليلية تثبت صحة هذه المصاريف، لكن الشركة لم تقوم بتقديم هذه الأدلة والكشوفات، مما جعل المخمن (الفاحص) الضريبي يقوم بإعادة عملية الاحتساب للتوصل إلى الدخل الخاضع بموجب كشف التعديل وبالاتتماد على الفائض المصرح به من قبل الشركة، حيث تم رفض بعض المصاريف بالكامل لعدم تقديم الكشوفات، والتحليل المطلوبة، وتخفيض البعض الآخر لكونها مبالغ فيها وإضافتها إلى الفائض بموجب

الحسابات للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر المعدل والذي أظهر المبلغ الخاضع للضريبة بعد التعديل والضريبة المستحقة بموجبه كما نلاحظ في الجدول رقم التالي:

**جدول رقم (4)**

**الدخل الخاضع للضريبة ونسبة الضريبة و مبلغ الخاضع للضريبة المبالغ بالدينار**

المبلغ (دينار)	التفاصيل
37877462031	الفائض بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر
5159879225	مجموع المصاريف المرفوضة ضريبياً
43037341256	الدخل الخاضع للضريبة
15%	نسبة الضريبة
6455601188	مبلغ الضريبة

وقد قدر دخل الشركة تقديراً احتياطياً بموجب نتائج الحسابات المقدمة والتي تتضمن صافي الربح الخاضع للضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل، وإضافة المصاريف المرفوضة ضريبياً، ورفضت بعض المصاريف لعدم تقديم التحاليل، وأدلة الأثبات، ولحين إكمال ودراسة البيانات المالية، وكما في مذكرة التخمين طبق الأصل.

اسم الفرع: الشركات رقم المخمن: السنة 2013 التقديرية			
اسم المكلف: شركة (x) (مساهمة خاصة)			
المهنة ومصدر الدخل: مصرفي رقم الإضابة: بلا نوع التقدير: احتياطي			
المقتبسات:			
المبلغ (دينار)	نوع العمل (تجهيز، مقاوله...)	اسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
68391549527	الإيراد بموجب الحسابات		
37877462031	الفائض بموجب كشف التسوية		
43037341256	الفائض الخاضع للضريبة		
<b>: احتساب الدخل الخاضع للضريبة: السيد مدير القسم المحترم..</b>			
دققت مذكرة التخمين احتياطياً لسنة 2013 تقديرية وبموجب فائض الحسابات مضافاً إليه المصاريف المرفوضة ضريبياً ولحين اكتمال دراسة البيانات المالية مع إضافة (500.000) غرامات تأخيرية			
مبلغ الدخل	السماح (دينار)	الدخل الصافي (دينار)	مبلغ الضريبة (دينار)
43037341256			6455601188
<b>موافقات الدائرة:</b>			
<b>السيد مدير القسم المحترم:</b>			
للتفضل بالموافقة على التقدير الاحتياطي بموجب فائض كشف تسوية الأرباح والخسائر والمضاف إليه المصاريف المرفوضة ولحين اكتمال دراسة البيانات المالية.			
تبلغت وموافق على التقدير وسأدفع خلال الفترة القانونية الاسم: المدير المفوض			

**خامساً: النتائج.**

1. إن الشركة قامت بتقديم حساباتها الختامية للهيئة العامة للضرائب بعد انتهاء الفترة القانونية أي بعد 5/31 من السنة التقديرية لذا فرضت غرامة تأخيريه بمقدار (500000) دينار.

2. إنَّ عدم قيام الشركة بالإفصاح عن إيراداتها ومصروفاتها الحقيقية في قوائمها المالية يعد دليل على أن هذه القوائم كانت متحيزة في أساليب إعدادها إلى ميول وأغراض إدارة الشركة والتي تعمدت ذلك أجل التقليل من الربح المحاسبي بقصد التهرب الضريبي.
3. إن عدم تقديم الشركة للأدلة الثبوتية الكافية التي تعزز وتؤيد مصاريفها كان سبباً في رفضها من قبل السلطة المالية بنسب مختلفة، إذ إن تحديد تلك النسب يعتمد على كفاءة المخمن الضريبي ومؤمله العلمي وعدد سنوات الخدمة وخبرته في فحص أنشطة مشابهة عند تحديد الأهمية النسبية لعمليات الوحدة الاقتصادية.
4. إن حسابات النتيجة لم تعكس حقيقة نشاط الشركة، لذا فإن السلطة المالية لم تعتمد نتائج النشاط التي أظهرتها القوائم المالية عند تحديد الوعاء الضريبي والتي أظهرت تخلف مؤشرات النشاط في الشركة عن المؤشرات العامة الموضوعية التي قامت بها السلطة المالية، إذ تم تعديل الأرباح المصرح بها من قبل الشركة بقيمة المصروفات المرفوضة ومن ثم احتساب الضريبة على أساس الأرباح المعدلة.
5. عدم كفاية الإفصاح من جانب الشركة فيما يتعلق بتفاصيل بعض الأرقام الظاهرة في القوائم المالية والمتعلقة بفقرات الزيوت، اللوازم، خدمات الصيانة، نقل وإيفاد واتصالات عامة، دعاية وإعلان ونشر وطبع، استئجار مباني وإنشاءات، مما دفع بالمخمن إلى طلب الكشوفات التحليلية لها، وعليه فأنها لم تلزم بمتطلب قبولها ألا وهي الكشوفات التحليلية الملحقه والتي يجب إرفاقها مع القوائم المالية والتي تعد جزء لا يتجزأ منها، والتي من خلالها يتم الإفصاح عن تفاصيل الأرقام الظاهرة في القوائم المالية.
- ومما تقدم نستنتج إن قبول القوائم المالية من قبل السلطة المالية يتطلب من الشركة الالتزام بمتطلبات مبدأ الإفصاح المحاسبي الواردة في القواعد المحاسبية العراقية ذات الصلة بالإفصاح بشكل كامل (شامل) مما يؤدي الى توافر المصدقية في المعلومات المحاسبية، حيث ان توفر المصدقية في المعلومات المحاسبية من شأنها أن تؤدي إلى تعزيز الثقة بين المكلفين والسلطة المالية، وبما يضمن نجاح عملية التحاسب الضريبي لتحقيق العدالة في احتساب الدخل الخاضع للضريبة، وبما يخفف على السلطة الضريبة الكثير من الأعباء من وقت وجهد وتكاليف إضافية، وعلى هذا الاساس نستنتج ان الإفصاح المحاسبي له دور في تسهيل عملية التحاسب الضريبي. وبذلك تم نفي الفرضية العدمية للبحث والقبول بالفرضية البديلة وهي أن ألزام بعض أدارات الشركات بمبدأ الإفصاح المحاسبي يؤدي الى تسهيل عملية التحاسب الضريبي.

### الخلاصة

بعد أن من الله علينا ووصلنا الى خاتمة بحثنا. أنه يتوجب علينا أن نوجز هنا ابرز الاستنتاجات التي تم التوصل اليها البحث، واهم التوصيات التي نقترح الأخذ بها:

#### أولاً: الاستنتاجات.

1. إن الهدف الأساس لعملية الإفصاح المحاسبي هو جعل القوائم المالية بعيدة عن التضليل والغموض لغرض اعطاء صورة واضحة وحقيقية للسلطة المالية عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها لغرض الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة.
2. إن أي إضافة لمعلومات جديدة ملائمة وموثوق بها من خلال التوسع في الإفصاح يعد أمراً مرغوباً فيه لدى السلطة المالية، ويزيد من اعتمادها على المعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي إكمال عملية التحاسب الضريبي.
3. يُعد عمل المخمن (الفاحص) الضريبي جوهر العمل الضريبي وأهم حلقاته لما له من دور في التحقق من صحة، ومصدقية المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية التي تقدمها الشركات إلى السلطة المالية.
4. ضعف التزام ادارة الشركة عينة البحث بمتطلبات مبدأ الإفصاح المحاسبي الواردة بالقواعد المحاسبية التي تلزم الشركات بتقديم الكشوفات والتحليل المطلوبة المرفقة بالقوائم المالية .
5. من خلال الحالة العملية تبين عدم اهتمام الشركة عينة البحث بإعداد كشف تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل على وفق متطلبات قانون ضريبة الدخل، والذي يتم اعداده اساساً لبيان تفاصيل احتساب مبلغ الضريبة وتقديمه الى السلطة المالية باعتبارها الجهة الوحيدة التي تستخدم المعلومات الواردة في هذا الكشف.

6. عدم تقديم الإقرار الضريبي والقوائم المالية المرفقة بها من قبل الشركة الى السلطة المالية في الموعد المحدد بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل مما يؤدي إلى التأخير بعملية التحاسب الضريبي.

#### ثانياً: التوصيات.

1. ضرورة إلزام الشركات بمتطلبات الإفصاح المحاسبي والمتمثلة باتباع القواعد المحاسبية المحلية والقوانين والتعليمات ذات الصلة بالإفصاح المحاسبي، لما لها من أهمية في إنتاج معلومات محاسبية قادرة على تلبية احتياجات السلطة المالية ضمن تحقيق تعزيز الثقة بين المكلف والسلطة المالية.
2. تشجيع منهج التوسع في الإفصاح سواء من خلال إصدار التشريعات أو بوساطة التنظيمات والنقابات المهنية. لما لذلك من توفير معلومات محاسبية يمكن الاستفادة منها في استكمال عملية التحاسب الضريبي.
3. ضرورة تطوير النظام المحاسبي الموجود لدى الشركات وبما ينسجم مع متطلبات الإفصاح المحاسبي باعتباره من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم اعداد القوائم المالية، وبما يوفر الإفصاح الكافي للسلطة المالية بما يسهل عملية التحاسب الضريبي للوصول الى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة.
4. أهمية تطبيق إجراءات التحاسب الضريبي بموضوعية وحيادية أكثر مما معمول به حالياً من قبل المضمن (الفاحص) الضريبي، لأن ذلك سيشجع معظم المكلفين بالإفصاح الطوعي، والذي ينعكس إيجابياً على عمل الفاحص الضريبي في إنجاز عملية التحاسب والوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة.
5. على الشركات تقديم الكشوفات التحليلية المطلوبة والأدلة الثبوتية التي تؤيد صحة المصروفات والتي ترتبط مباشرة بإنتاج الدخل، وعدم التلاعب بالحسابات عن طريق تضخيم المصروفات لأجل التأثير على الدخل الخاضع للضريبة.
6. ينبغي على السلطة المالية العمل الجاد من أجل إلزام الشركات بإعداد وتقديم كشف تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل على وفق المتطلبات القانونية للقاعدة المحاسبية رقم (13) وقانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل. مما يسهل على المضمن (الفاحص) الضريبي تقدير الدخل الخاضع للضريبة الخاص بالشركة بموجب القوائم المالية.

#### المراجع والمصادر

##### أولاً: القوانين والأنظمة والتعليمات.

1. القاعدة المحاسبية رقم (6)، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، ديوان الرقابة المالية، 1995.
2. القاعدة المحاسبية رقم (10)، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، ديوان الرقابة المالية، 1998.
3. القاعدة المحاسبية رقم (13)، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، ديوان الرقابة المالية، 2001.

##### ثانياً: الكتب العربية."

1. أبو زيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ للنشر، ط2، الرياض، 2011.
2. الجاوي، طلال محمد علي، العنكي، هيثم محمد علي، المحاسبة والتحاسب الضريبي، مطبعة الكتاب، بغداد، 2013.
3. الجنابي، طاهر، المالية العامة والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2009.
4. الرمحي، نضال محمود، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار المسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
5. الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ط1، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
6. القرشي، أياد رشيد، التدقيق الخارجي منهجٌ علمي نظرياً وتطبيقياً، ط1، المغرب للطباعة، العراق، 2011.
7. الكعبي، جبار محمد، التشريعات الضريبية، ضريبة الدخل، ضريبة العقار، ضريبة العرصات، ط1، سجاد للطباعة، بغداد، 2008.
8. لطفي، أمين السيد احمد، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، مصر، 2006.
9. البدراني، قيس حسن عواد، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 2012.

10. سلامه، صلاح حسن علي، الأعداد والفحص الضريبي " تأهيل نظري، تطبيق عملي، كلية التجارة، عين شمس 2002.
11. مطر، محمد عطية، والسيوطي، موسى، التأصيل النظري للممارسات المهنة المحاسبية في مجالات القياس، العرض، والإفصاح، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

#### ثالثاً: البحوث والدراسات.

1. إبراهيم، محمد والظاهر، عبد الستار، أثر الإفصاح المحاسبي على اتجاهات وسلوك المستثمرين، مجلة تنمية الرافدين، الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل، المجلد (104) العدد (23)، 2011.
2. حمد، محمد نجيب، دور الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون رقم 21 لسنة 2005، بحث في كلية التجارة جامعة قناة السويس، 2007.
3. محمد، موفق عبد الحسين، مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المعهد العالي، جامعة بغداد، المجلد (7)، العدد (18)، 2012.

#### رابعاً: الأطاريح والرسائل الجامعية.

1. أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2000.
2. الغانمي، فرقد فيصل جدعان، أثر تطبيق حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد الوعاء الضريبي، دبلوم عالي معادل للماجستير ضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2009.
3. الكبيسي، علي كامل رجب، التحليل والمقارنة إجراءات تدقيقاً لترشيد قرار الفاحص الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2006.
4. شويلة، عبد الوهاب عبد الرزاق، فجوة التوقعات ومدى مسؤولية مراقب الحسابات عنها، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2009.
5. علي، ياسر وجعان، وضع دليل لإجراءات السلطة المالية لفحص أسلوب التقدير الذاتي، بحث تطبيقي مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، 2008.
6. مسعود، ليث صلاح، أهمية التوافق بين أي مراقب الحسابات وأجراءات التحاسب الضريبي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2010.